

**PELAKSANAAN PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS
TANAH DAN BANGUNAN ATAS WARISAN
TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DI KOTA MALANG**



**Tesis
Untuk Memenuhi Syarat Memperoleh Gelar Magister
Program Studi Magister Kenotariatan**

Disusun oleh :

TEMMY MURDIATMO

B4B005239

PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN

UNIVERSITAS DIPONEGORO

SEMARANG

2007

TESIS
PELAKSANAAN PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS
TANAH DAN BANGUNAN ATAS WARISAN
TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DI KOTA MALANG

disusun oleh :

TEMMY MURDIATMO

B4B005239

telah dipertahankan di depan Tim Penguji
pada tanggal 13 September 2007
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Menyetujui,

Pembimbing,

H. BUDI ISPRIYARSO,SH.,MHum.

NIP. 131 682 450

Mengetahui,

Ketua Program

Magister Kenotariatan

MULYADI,SH.,MS.

NIP. 130 529 429

TESIS
PELAKSANAAN PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS
TANAH DAN BANGUNAN ATAS WARISAN
TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DI KOTA MALANG

disusun oleh :

TEMMY MURDIATMO

B4B005239

Telah disetujui oleh :

Pembimbing,

H. BUDI ISPRIYARSO,SH.,MHum.

NIP. 131 682 450

Mengetahui,

Ketua Program

Magister Kenotariatan

MULYADI,SH.,MS.

NIP. 130 529 429

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Allah SWT atas berkat rahmat dan hidayah-Nya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul **“PELAKSANAAN PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN ATAS WARISAN TANAH DAN ATAU BANGUNAN DI KOTA MALANG”**.

Penulisan tesis ini adalah untuk memenuhi salah satu syarat ujian guna memperoleh gelar Magister Kenotariatan di Program Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang. Dalam kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih yang dalam kepada :

1. Bapak Prof. Dr. dr. Soesilo Wibowo, MedSc, SpAnd, selaku Rektor Universitas Diponegoro Semarang.
2. Bapak Mulyadi, S.H., MSc., selaku Ketua Program Studi Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.
3. Bapak Yunanto, S.H., M.Hum., selaku Sekretaris I Program Studi Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.
4. Bapak Budi Ispriyarso, S.H., M.Hum., selaku Sekretaris II Program Studi Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro yang juga selaku pembimbing dalam penulisan tesis ini, terima kasih atas arahan dan bimbinganya.
5. Bapak Dwi Purnomo S.H., MHUM., selaku Dosen Wali penulis selama penulis menempuh pendidikan magister kenotariatan di Universitas Diponegoro.

6. Para Guru Besar dan Dosen yang telah memberikan ilmunya selama penulis menempuh pendidikan S2 Program Studi Magister Kenotariatan di Universitas Diponegoro.
7. Bapak-Bapak team penguji pada review usulan penelitian tesis yang di ajukan penulis.
8. Bapak Drs. Edi Kartono selaku Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi Dan Bangunan Malang, yang telah meluangkan waktunya dan memberikan banyak masukan bagi penulis dalam penelitian tesis ini.
9. Bapak Drs. Amirudin, MM selaku Kepala Bagian Umum Kantor Pelayanan Pajak Bumi Dan Bangunan Malang, yang telah meluangkan waktunya dan memberikan banyak masukan bagi penulis dalam penelitian tesis ini.
10. Bapak Didik Adi Widoyoko selaku Kepala Bagian Penetapan Kantor Pelayanan Pajak Bumi Dan Bangunan Malang, yang telah meluangkan waktunya dan memberikan banyak masukan bagi penulis dalam penelitian tesis ini.
11. Ibu Notaris dan PPAT RA Sri Wahjoeti Andayani,S.H. yang telah meluangkan waktunya dan memberikan banyak masukan bagi penulis dalam penelitian tesis ini.
12. Bapak Notaris dan PPAT Junjung Handoko Limantoro S.H., terima kasih atas waktunya dan masukannya dalam penelitian tesis ini.
13. Ibu Notaris dan PPAT Tuminem S.H., terima kasih atas waktunya dan masukannya dalam penelitian tesis ini.

14. Seluruh Staf Pengajaran pada Program Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro

15. Ebes dan Emes, selaku orang tua penulis yang berjasa membentuk kepribadian penulis sekaligus pendukung secara keseluruhan dalam menyelesaikan tesis ini.

16. Saudara – Saudara penulis; Vita, Riski, Reza, Ata, terima kasih atas dukungan dan doanya.

17. Rekan-rekan mahasiswa Program Magister Kenotariatan UNDIP angkatan 2005, khususnya kelas reguler A, Bu Hexxy, Tatit, Mas Taufik, Mas Dodik, Bang Onggek, Pak Rohiman, Pak Subur, Yudis dan Agus (2006), serta Kelompok Belajar Solid Pleburan 38.

18. Raihani terima kasih untuk kesabaran, semangat, dorongan dan doanya

19. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada rekan – rekan AREMANIA; Nanang, Aji, Aden, Pandu

Pada kesempatan ini penulis menyadari bahwa tulisan ini masih jauh dari sempurna, karena itu penulis menerima segala bentuk kritik dan saran yang membangun untuk kesempurnaan tesis ini.

Akhirnya penulis berharap agar tulisan ini meskipun sedikit, tetapi dapat bermanfaat bagi perkembangan hukum Indonesia.

Semarang, Juni 2007

TEMMY MURDIATMO

DAFTAR ISI

Pengesahan.....	i
Pernyataan	ii
Kata Pengantar	iii
Daftar Isi	vi
Abstrak	ix

BAB I PENDAHULUAN

A Latar Belakang Masalah.....	1
B Pembatasan Masalah	6
C Perumusan Masalah	7
D Tujuan Penelitian	7
E Manfaat Penelitian	8
F Jangka Waktu Penelitian	8
G Sistematika Penulisan	9

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Umum Perpajakan.....	11
B. Ketentuan Mengenai Bea Perolehan Hak Atas Dan Bangunan.....	27
C. Ketentuan Mengenai Pemilikan Bersama Dan Waris.....	35

BAB III METODE PENELITIAN

A. Pengertian.....	41
B. Metode Pendekatan	42
C. Spesifikasi Penelitian	43
D. Lokasi Penelitian	43
E. Populasi dan Teknik Sampling	44
F. Teknik Pengumpulan Data	45
a. Data Primer	45
b. Data Sekunder.....	46
G. Metode Analisis Data	47
H. Metode Penyajian Data.....	48

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan.....	49
A.1 Penetapan Obyek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan.....	49
A.2 Penetapan Nilai Pokok Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas Obyek Warisan Tanah dan/atau Bangunan	56

B. Hambatan – Hambatan dalam Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan	
Hak Atas Tanah Dan Bangunan atas Warisan Tanah dan/atau	
Bangunan	62

BAB V PENUTUP

A Kesimpulan	76
B Saran	78

Daftar Pustaka

Lampiran-lampiran

ABSTRAK

Sektor perpajakan merupakan salah satu faktor yang penting bagi peningkatan pendapatan negara. Pemerintah telah melakukan beberapa kali pembaharuan di bidang perpajakan atau reformasi perpajakan salah satu produknya adalah Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Salah satu ketentuan yang baru diatur di dalam Undang-Undang tersebut adalah mengenai obyek warisan yang tercantum dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5. Obyek pajak warisan ini tidak ada penjelasan yang pasti dalam Undang-Undang tersebut sehingga pejabat yang diberi wewenang melakukan penghitungan BPHTB memiliki interpretasi yang berbeda dalam hal perlakuan dibagikan secara utuh dengan hak bersama atau dengan cara pembuatan akta untuk masing-masing ahli waris. Akibatnya jumlah BPHTB yang terutang berbeda antara perlakuan yang satu dengan yang lain.

Tujuan penelitian yang hendak dicapai dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan atau bangunan dan hambatan-hambatan yang dihadapi dalam pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan atau bangunan..

Penelitian ini menggunakan metode pendekatan yuridis empiris, yaitu suatu pendekatan yang menggunakan data sekunder terlebih dahulu dan kemudian dilanjutkan dengan meneliti data primer di lapangan yang hasilnya diharapkan menjawab permasalahan yang dikemukakan.

Hasil penelitian menyebutkan : penetapan warisan sebagai obyek pajak BPHTB dilakukan dengan dua cara yaitu warisan dalam bentuk pemilikan bersama dan warisan yang telah terbagi. Sementara untuk penetapan Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) terhadap obyek pajak warisan untuk Kota Malang adalah sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah). Dalam praktek, untuk obyek pajak warisan masih banyak kesalahan dalam hal pemungutan pajaknya maupun penghitungan besarnya pajak yang terutang oleh para pejabat yang diberi wewenang dalam hal ini Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Kesalahan ini dikarenakan kurangnya kepastian hukum dari UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 mengenai ketentuan yang mengatur tentang obyek pajak warisan. Sampai saat ini belum ada ketentuan yang mengatur sanksi bagi kesalahan para pejabat dimaksud. sehingga perlu segera dilakukan perbaikan terhadap undang-undang tersebut agar memberikan jaminan rasa kepastian hukum, yang pada akhirnya dapat memberikan rasa keadilan bagi negara dan warganya.

Kata kunci : Pajak, Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Warisan.

ABSTRACT

Tax sector is one of important factors for the country's revenue. Government has conducted several alterations in taxation one of which is act No.20 Year 2000 on modification on act No.21 Year 1997 on *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan / BPHTB* (Revenue Bill on Land and Building Rights).

One of new stipulations regulated in the Act is on object of benevolent stated in Article 2 Point (2) Letter 'a' a number 5. This benevolent tax object has not been clearly declared in the Act so that an officer authorized to calculate the BPHTB has different interpretation from others so that the government and tax payers are suffering from lost.

Aim of the research is to know and analyze the application of BPHTB imposed on land and/or building benevolent as well as any obstacles dealt in the application of the BPHTB on the land and building.

The research uses juridical-empirical approaching method, that is an approach using secondary data prior to analyzing the primary data on the field and the result is hoped to conclude the problems settled.

The research result shows: the benevolent stipulation as a BPHTB tax object is conducted by two ways, namely, benevolent in the form of collective possession and benevolent in the form of divided shares. For the stipulation of *Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak Pajak / NPOPTKP* (Non-Taxed Tax Object Revenue Value) on the benevolent tax object for Malang city is IDR 100.000.000.00 (One Hundred Millions Indonesian Rupiahs). In practice, there have been so many errors in the collection and calculation of the benevolent tax object conducted by the authoritative officer, the officer of *Pejabat Pembuat Akta Tanah / PPAT*. The errors are due to the lack of legal surety of the Act No.20 Year 2000 on the Modification on Act No.21 Year 1997 on BPHTB especially in Chapter 2 Point (2) letter 'a' a number 5 on the stipulation of benevolent tax object. Until today, there has been no regulation stipulating sanction on errors done by those officers so that it needs to conduct remedy on the Act in order provide legal surety that will give fairness for country and its people.

Keyword: Tax, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan*, Benevolent.

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG MASALAH

Salah satu sumber Anggaran Pendapatan Belanja Negara / APBN adalah dari penerimaan pajak. Pajak yang merupakan iuran dari rakyat diperoleh berdasarkan jenis dan kebutuhannya. Salah satunya adalah pajak atas kekayaan berupa tanah. Hal tersebut oleh Negara telah diatur dalam Pasal 33 ayat (3) Undang – Undang Dasar 1945 menyebutkan : Bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar – besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa, berguna untuk memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, serta merupakan alat investasi yang sangat menguntungkan. Di samping itu, bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan sangat wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, yang dalam hal ini adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Orang dapat membangun bangunan mulai dari bentuk dan konstruksi yang sederhana sampai bangunan dengan bentuk dan konstruksi mutakhir karena perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi . Kelangkaan tanah khususnya di kota besar, telah membuat manusia mengembangkan teknologi pembangunan yang membuat bangunan tidak lagi berkembang dengan arah horizontal tetapi arah vertikal,

ditandai dengan banyaknya bangunan tinggi berlantai banyak (*high rise building*). Selain itu manusia juga mengembangkan teknologi pembangunan, sehingga bangunan tidak hanya dibangun di atas permukaan tanah tetapi juga di bawah permukaan tanah. Ini semua di maksudkan untuk mengoptimalkan bangunan sebagai benda yang menjadi alat pemenuhan kebutuhan aktivitas manusia.

Tanah dan atau bangunan menjadi lebih bernilai karena ia dapat beralih dan dialihkan oleh pemiliknya kepada pihak lain yang menginginkannya. Peralihan pemilikan tanah dan atau bangunan berhubungan erat dengan ketentuan hukum untuk memberikan kepastian hak bagi seseorang yang memperoleh tanah dan atau bangunan.

Beralih adalah suatu peralihan hak yang terjadi karena seorang pemilik tanah dan atau bangunan meninggal dunia sehingga pemilikan tanah dan atau bangunan tersebut dengan sendirinya beralih menjadi milik ahli warisnya. Dengan kata lain, “peralihan hak” itu terjadi bukan karena suatu perbuatan hukum melainkan “karena hukum” (karena adanya peristiwa hukum, yaitu meninggalnya pemilik tanah dan atau bangunan). Sedangkan dialihkan adalah suatu peralihan pemilikan tanah dan bangunan tersebut terlepas dari pemegangnya yang semula dan menjadi milik pihak lain. Dengan kata lain, peralihan pemilikan terjadi melalui suatu “perbuatan hukum” tertentu, misalnya jual beli, tukar menukar, hibah, hibah wasiat dan hadiah.¹

¹ Marihot Pahala Siahaan, *Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Teori dan Praktek*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003, Hal. 5.

Peralihan hak atas tanah dan atau bangunan berkaitan dengan 2 (dua) aspek, yaitu pihak yang mengalihkan dan pihak yang menerima peralihan hak. Pihak yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan dapat berupa orang pribadi maupun badan yang sesuai dengan ketentuan Undang – Undang yang berlaku dapat memiliki suatu hak atas tanah dan atau bangunan.

Pemerintah berupaya menggali potensi pajak untuk dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak salah satunya diwujudkan dengan cara mencari dan menerapkan jenis pajak sesuai dengan kondisi bangsa Indonesia. Jenis pajak baru yang diterapkan di Indonesia seiring dengan penggalan potensi baru tersebut adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang mulai di berlakukan sejak tahun 1998. Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan. Penjelasan Undang – Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan menyebutkan bahwa tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa serta memiliki fungsi sosial, di samping memenuhi kebutuhan kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, juga merupakan alat investasi yang sangat menguntungkan. Di samping itu bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas dan bangunan, wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, dalam hal Bea Perolehan Hak atas Tanah Dan Bangunan (yang untuk selanjutnya sebut BPHTB).

BPHTB diatur dalam Undang – Undang 21 Tahun 1997 diubah dengan Undang – Undang Nomor 20 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU BPHTB) dengan jelas telah mengaturnya dalam Pasal 2 ayat (2) berbunyi sebagai berikut :

a. Pemindahan hak karena

1. Jual beli
2. Tukar-menukar
3. Hibah
4. Hibah wasiat
5. Waris
6. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya
7. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan
8. Penunjukan pembeli dalam lelang
9. Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap
10. Penggabungan usaha
11. Peleburan usaha
12. Pemekaran usaha
13. Hadiah

b. Pemberian hak baru karena

1. Kelanjutan pelepasan hak
2. Di luar pelepasan hak

UU BPHTB mengatur obyek-obyek pajak baru yang sebelumnya tidak diatur dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997, yaitu tentang waris, penggabungan usaha, peleburan usaha dan pemekaran usaha.

Waris atau warisan sebagai obyek pajak adalah sesuatu yang baru diatur dalam perundang-undangan pajak, yaitu berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a UU BPHTB. Sebelumnya warisan telah diatur sebagai subyek pajak, yaitu warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a angka 2 UU Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan merupakan subyek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris. Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subyek pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dilaksanakan. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan berhenti menjadi subyek pajak pada saat warisan itu dibagi. Warisan baru menjadi wajib pajak jika warisan yang belum dibagi itu mengeluarkan penghasilan.

Warisan sebagai obyek pajak tidak ada penjelasan secara khusus dalam UU BPHTB, akan tetapi dapat diartikan bahwa warisan yang dimaksud adalah segala harta kekayaan dari orang yang meninggal dunia berupa tanah dan atau bangunan. Warisan tersebut dapat timbul apabila proses pewarisan dari pewaris yaitu orang yang meninggal dunia yang meninggalkan harta kepada orang lain, dalam hal ini ahli

waris, yaitu orang yang menggantikan pewaris di dalam kedudukannya terhadap warisan, baik untuk seluruhnya atau sebagian.²

Salah satu obyek pajak yang diatur dalam ketentuan perpajakan mengenai BPHTB adalah pemisahan dan pembagian harta bersama, sebagaimana diatur berdasarkan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 6 UU Nomor 21 Tahun 1997 jo Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 U BPHTB mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama, sedangkan warisan sebagai satu kesatuan yang belum terbagi merupakan pemilikan bersama di antara para ahli waris.

Warisan sebagai satu bentuk pemilikan bersama , maka perlu telaah lebih lanjut apabila dalam praktek pemisahan dan pembagian harta bersama yang diperoleh dari warisan juga dibebani BPHTB sebagai obyek pajak berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU BPHTB mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Atas dasar uraian di atas penulis melakukan suatu penelitian untuk mengetahui bagaimana pelaksanaan pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan di Kota Malang.

² Mulyadi, *Hukum Waris Tanpa Wasiat*, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Hal. 4

B. PEMBATAAN MASALAH

Mengingat terbatasnya waktu, pikiran, biaya dan tenaga yang ada pada diri penulis, maka dalam penulisan tesis ini agar terarah dan tidak menyimpang dari pokok permasalahan yang akan diteliti, maka perlu adanya pembatasan pada “Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Atas Warisan Tanah Dan / Atau Bangunan di Kota Malang.”

C. PERUMUSAN MASALAH

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, permasalahan yang akan dibahas sebagai berikut :

1. Bagaimanakah pelaksanaan pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan /atau bangunan di Kota Malang?
2. Hambatan-hambatan apa yang timbul dalam pelaksanaan pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan di Kota Malang ?

D. TUJUAN PENELITIAN

Penulisan tesis yang berjudul “ Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan di Kota Malang” dilakukan dengan tujuan untuk :

1. Mengetahui dan menganalisis pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan di Kota Malang.
2. Mengetahui dan menganalisis hambatan-hambatan dalam pelaksanaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan di Kota Malang.

E. MANFAAT PENELITIAN

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, maka manfaat dari penelitian ini adalah :

1. Secara praktis, diharapkan hasil penelitian ini dapat bermanfaat bagi pemerintah sebagai aparat perpajakan, agar memberikan pelayanan dan pembinaan terhadap wajib pajak serta mampu mensejahterakan masyarakat.
2. Secara teori, dapat berguna bagi pengembangan ilmu pengetahuan di bidang hukum pajak pada umumnya dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan pada khususnya.

F. SISTEMATIKA PENULISAN

Penulisan tesis ini terdiri dari 5 (lima) bab, tidak terhitung kata pengantar, daftar pustaka, maupun lampiran, yaitu :

BAB I. PENDAHULUAN

Dalam pendahuluan diuraikan mengenai latar belakang permasalahan, pembatasan permasalahan, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tata kala penelitian dan sistematika tesis.

BAB II. TINJAUAN PUSTAKA

Dalam bab ini diuraikan mengenai pengertian dari kata-kata kunci yang berhubungan dengan judul dan perumusan permasalahan sehingga dicapai tujuan dari penelitian. Kata-kata kunci tersebut adalah pajak, Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, warisan atas tanah dan/atau bangunan. Teori-teori yang diuraikan di sini merupakan acuan untuk bab selanjutnya.

BAB III. METODE PENELITIAN

Pada bab ini diuraikan mengenai metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian yaitu metode yuridis empiris, serta diuraikan mengenai spesifikasi penelitian, lokasi penelitian, populasi dan teknik sampling, teknik pengumpulan data, teknik analisis data, dan teknik penajian data.

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab empat berisi mengenai hasil penelitian dan pembahasan yang disajikan tidak secara terpisah melainkan menjadi satu. Dalam bab ini disampaikan mengenai pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan

(BPHTB) atas warisan tanah dan / atau bangunan di Kota Malang dan pelaksanaannya dalam praktek. Dalam bab ini disampaikan mengenai uraian tentang jawaban permasalahan. Kesemuanya berdasarkan kerangka teori yang dimuat dalam Bab II (Tinjauan Pustaka).

BAB V. PENUTUP

Pada bab ini berisi kesimpulan yaitu kristalisasi dari pembahasan hasil penelitian yang dilakukan dan berisi saran-saran berupa sumbangan pemikiran berdasarkan kesimpulan terutama yang berkaitan dengan pelaksanaan pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) atas warisan tanah dan atau bangunan di Kota Malang.

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. TINJAUAN UMUM PERPAJAKAN

Menurut Kamus Hukum³ , pajak adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada Negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan, pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya. Di samping itu ada beberapa ilmuwan yang merumuskan pajak antara lain :

a. Prof. DR. H. Rochmat Soemitro, SH.⁴

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan Undang – Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

b. DR. Soeparman Soemahamidjaja⁵

³ Sudarsono, *Kamus Hukum*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 2005, Hal. 336.

⁴ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, ANDI, Yogyakarta, 2000, Hal. 1.

⁵ Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998, Hal. 5.

Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma – norma hukum, guna menutup biaya produksi barang – barang dan jasa – jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.

d. Pajak ditinjau dari segi hukum⁶

Pajak adalah perikatan yang timbul karena undang–undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat – syarat yang ditentukan oleh undang–undang (*Tatbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada kas negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran–pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong atau penghambat) untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan.

Dari pengertian-pengertian yang tersebut di atas, penekanan dititikberatkan pada pajak sebagai suatu perikatan dan pada hak dan kewajiban baik yang masyarakat ataupun negara. Ciri–ciri tersebut membedakan pajak dengan jenis pungutan lain seperti retribusi, sumbangan dan lain – lain.⁷

⁶ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1992, Hal. 12

⁷ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai*, Rajawali Pers, 1999, Hal 3

Pajak dapat dibedakan menjadi beberapa jenis jika ditinjau dari segi jenisnya. Pada garis besarnya pembagian jenis pajak didasarkan pada sifatnya dan berdasarkan cirinya. Penjenisan pajak ini terdiri dari ⁸ :

1. Pajak pribadi (perorangan), dalam hal ini pengenaan pajak lebih memperhatikan keadaan pribadi seseorang
2. Pajak kebendaan, yang diperhatikan obyeknya, pribadi wajib pajak dikesampingkan
3. Pajak atas kekayaan, yang menjadi obyek pajak adalah kekayaan seseorang atau badan
4. Pajak atas bertambahnya kekayaan, pengenaannya didasarkan atas seseorang yang mengalami kenaikan atau pertambahan kekayaan, biasanya hanya dikenakan satu kali
5. Pajak atas pemakaian (konsumsi), yaitu atas kenikmatan seseorang
6. Pajak yang menambah biaya produksi, yaitu pajak yang dipungut karena jasa negara yang secara langsung dapat dinikmati produsen

Pendekatan pajak dari segi hukum disebut hukum pajak. Pendekatan ini lebih menitikberatkan pada segi hukumnya, juga pada hubungan hukumnya, sehingga pajak dilihat dari segi hak dan kewajiban, siapa yang berhak memungut pajak, apa kewajiban pemungut pajak terhadap wajib pajak, siapa wajib pajak, apa hak dan kewajiban wajib pajak terhadap fiscus (pemungut

⁸ Sudarsono, *Aturan Bea Meterai dan Kebijakan Pajak*, Rineka Cipta, Jakarta, 1994, Hal.. 3.

pajak), bagaimana cara pemungutan pajak, apa sanksi-sanksi yang terdapat dalam hukum pajak, apa arti sanksi administratif dan apa sanksi pidana.

Pendekatan dari segi hukum mencakup juga falsafah hukum pajak dan pembenaran (*rechtvaardiging*) pemungutan pajak. Oleh karena itu pajak dari segi hukum dapat didefenisikan⁹ perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*Tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan).

Pajak dan pembangunan memiliki keterkaitan yang sangat erat. Pembangunan merupakan proses yang harus didukung dengan tersedianya dana, sementara itu pajak merupakan instrumen yang dipergunakan untuk mengumpulkan uang yang dapat dipergunakan untuk menopang proses pembangunan. Fungsi di mana pajak dipergunakan sebagai instrumen untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara sering disebut fungsi *budgeter*. Keterkaitan pajak dan pembangunan tidak hanya dapat dilihat dalam formulasi tersebut, sebab pajak dapat pula dipergunakan sebagai

⁹ Rochmat Soemitro, *Op.Cit.*, Hal. 12

instrumen untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan Negara (fungsi regular).

Sistem perpajakan, hendaknya dapat memenuhi kedua fungsi tersebut secara stimulant. Penerimaan dari sektor pajak hendaknya dapat digunakan untuk mencukupi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, paling tidak pengeluaran-pengeluaran rutin. Proporsi penerimaan pajak terhadap seluruh penerimaan pemerintah, dapat dipergunakan sebagai salah satu indikator stabilitas penerimaan dan kemandirian negara dalam membiayai pengeluarannya. Semakin besar proporsi penerimaan pajak semakin besar stabilitas penerimaan pemerintah dan semakin besar pula kemandirian negara dalam membiayai pengeluaran-pengeluarannya.¹⁰

Pemungutan pajak harus memenuhi syarat-syarat agar tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan :¹¹

a. Pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan)

Sesuai dengan tujuan hukum yaitu mencapai keadilan maka undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan di antaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta

¹⁰ Miyasto, Seri Keadilan Fiskal dan Moneter Nomor 10, *Filosofi PBB dalam Konteks Keadilan dan Pembiayaan Pembangunan*, Pengkajian Perpajakan dan Keuangan, PT. Bina Pariwara, Jakarta, 1993, Hal. 25.

¹¹ Mardiasmo, *Op. Cit.*, Hal. 2.

disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedangkan adil dalam pelaksanaannya yaitu dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dan pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.

b. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis)

Di Indonesia pajak diatur dalam UUD 1945 Pasal 23 ayat (2) jo amandemen ketiga UUD 1945 Pasal 23 A. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun bagi warganya.

c. Tidak mengganggu perekonomian (syarat ekonomis)

Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi, maupun perdagangan sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

d. Pemungutan pajak harus efisien (syarat finansial)

Sesuai fungsi *budgeter*, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pemungutannya.

e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana

Sistem pemungutan sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi perpajakannya.

Suatu negara harus mempunyai dasar dalam melaksanakan haknya untuk memungut pajak selain persyaratan-persyaratan di atas. Beberapa teori yang menjelaskan atau memberikan justifikasi pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak adalah :¹²

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu premi asuransi karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.

¹² *Ibid.*, Hal. 3-4.

3. Teori Daya Pikul

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur data pikul dapat digunakan dua pendekatan, yaitu :

- a. unsur obyektif, melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang
- b. unsur subyektif, melihat besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan pajak, terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.

5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan

masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat diutamakan.

Menurut Hukum Perdata, utang adalah perikatan yang mengandung kewajiban bagi salah satu pihak (baik perseorangan maupun badan sebagai subyek hukum) untuk melakukan sesuatu (prestasi) atau untuk tidak melakukan, yang mengurangi atau melanggar hak pihak lainnya.¹³

Pengertian utang dalam Hukum Perdata tersebut mempunyai arti luas dan sempit. Dalam arti luas ialah segala sesuatu yang harus dilakukan oleh yang berkewajiban sebagai konsekuensi perikatan. Sedangkan dalam arti sempit adalah perikatan sebagai perjanjian khusus yang disebut utang piutang yang mewajibkan debitur untuk membayar (kembali) jumlah uang yang telah dipinjamnya dari kreditur.

Pajak atau utang pajak tergolong dalam utang (uang) dalam arti sempit yang mewajibkan Wajib Pajak (debitur) untuk membayar suatu jumlah uang kas negara (kreditur).¹⁴ Timbulnya utang pajak atau juga yang disebut dengan perikatan pajak ada yang disebabkan oleh undang-undang sendiri dan ada pula

¹³ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Refika Aditama, Bandung, 1998, Hal. 1.

¹⁴ *Ibid.*, Hal. 2

yang timbul karena undang-undang dengan perbuatan manusia.¹⁵ Kedua pemikiran ini kemudian menimbulkan teori yang disebut :

1. Ajaran materil, dan
2. Ajaran formal

Menurut ajaran materil, utang pajak (perikatan pajak) timbul karena bunyi undang-undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan sekalipun dengan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dari fiskus. Asalkan dipenuhi syarat terdapatnya *Tatbestand*, yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu atau peristiwa ataupun perbuatan tertentu.¹⁶ Sedangkan menurut ajaran formal, utang pajak baru timbul pada saat dikeluarkan SKP. Selama belum ada SKP, belum ada utang pajak walaupun *Tatbestand* sudah dipenuhi. Dengan demikian SKP merupakan syarat mutlak yang menimbulkan utang pajak atau dapat juga disebut SKP merupakan ketetapan yang *konstitutif* (menimbulkan hak dan kewajiban), tanpa adanya SKP maka tidak ada utang pajak.¹⁷

¹⁵ Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, Hal. 6

¹⁶ Santoso Brotohardjo, *Op.Cit.*, Hal. 112

¹⁷ Rochmat Soemitro, *Op.Cit.*, Hal. 7

Tata cara pemungutan pajak dilakukan dengan tiga stelsel yaitu :¹⁸

a. Stelsel nyata (riël stelsel)

Pengenaan pajak didasarkan pada obyek (penghasilan yang nyata) sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yaitu setelah penghasilan yang sesungguhnya diketahui. Stelsel nyata mempunyai kelebihan atau kebaikan dan kekurangan. Kebaikannya adalah pajak yang dikenakan lebih realistis. Sedangkan kelemahannya adalah pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode (setelah penghasilan tiel diketahui)

b. Stelsel anggapan (*fictieve stelsel*)

Pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur dalam undang-undang. Misalnya penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan tahun sebelumnya, sehingga pada awal tahun pajak sudah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan. Kebaikan stelsel ini adalah pajak dapat dibayar selama tahun berjalan, tanpa harus menunggu pada akhir tahun. Sedangkan kelemahannya adalah pajak yang dibayar tidak berdasarkan pada keadaan yang sesungguhnya. Contohnya adalah ketentuan Pasal 25 ayat (1) UU Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana

¹⁸ *Ibid.*

yang telah diubah dengan UU Nomor 7 Tahun 1991, UU Nomor 10 Tahun 1994 dan UU Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.

c. Stelsel Campuran

Stelsel ini merupakan kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan yang sebenarnya. Bila besarnya pajak menurut kenyataan lebih besar daripada pajak menurut anggapan, maka wajib pajak harus menambah , sebaliknya jika lebih kecil kelebihannya dapat diminta kembali.

Tata cara pemungutan pajak berkaitan erat dengan sistem pemungutan pajak, yaitu :¹⁹

a. *Official Assesment System*

Sistem ini memberikan kewenangan kepada pemerintah (fiscus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. Ciri-cirinya adalah wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada pemerintah (fiscus), Wajib Pajak bersifat pasif dan utang pajak timbul setelah dikeluarkan SKP oleh Fiscus

¹⁹ Mardiasmo, *Op. Cit.*, Hal. 6-8.

b. Self Assessment System

Sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak terutang. Ciri-cirinya adalah adanya kepastian hukum, perhitungannya sederhana dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak, pelaksanaannya mudah, lebih mencerminkan rasa keadilan dan merata, serta memperkecil kemungkinan Wajib Pajak tidak mampu membayar akibat perhitungan yang terlampau besar. Salah satunya pemungutan pajak BPHTB.

c. With Holding System

Sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan pada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. Cirinya adalah wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada pihak ketiga, pihak selain Fiskus dan Wajib Pajak.

Sistem perpajakan yang baik adalah sistem perpajakan yang memenuhi beberapa asas dan falsafah yang disesuaikan dengan keadaan negara di mana pajak itu diberlakukan. Pajak di Indonesia mempunyai dasar falsafah Pancasila sehingga harus bersandar kepada Pancasila, tidak boleh

bertentangan dengan Pancasila dan harus dijabarkan dalam peraturan perpajakan di Indonesia.

Masalah penting yang harus diperhatikan dalam pengenaan pajak adalah distribusi beban pajak pada masyarakat. Salah satu syarat penetapan pajak²⁰ adalah harus memenuhi prinsip keadilan. Ada dua tolok ukur yang dapat digunakan untuk melihat adil tidaknya distribusi pajak. Pertama adalah prinsip kemampuan untuk membayar dan yang kedua adalah prinsip manfaat. Unsur keadilan ini harus diperhatikan sehingga terjadi pemerataan pajak.

Salah satu asas perpajakan adalah larangan pajak berganda (*double taxation*) di mana sering terjadi pada sebuah obyek pajak dikenakan pajak yang sama atau yang jenisnya sama dua kali atau lebih pada subyek yang sama.²¹ Pajak berganda ini dilarang karena pelaksanaannya memberatkan wajib pajak. Pajak berganda dibedakan menjadi dua yaitu :

1. Pajak berganda internasional
2. Pajak berganda nasional

Pajak berganda internasional terjadi apabila dua negara masing-masing mengenakan pajak yang sama, pada saat yang sama dan atas obyek serta subyek yang sama. Jenis ini dapat dicegah dengan cara unilateral atau

²⁰ Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, Hal. 26

²¹ Rocmat Soemitro, *Asas dan Dasar Pewrpajakan 2*, Refika Aditama, Bandung, 1998, Hal. 74

bilateral. Cara unilateral adalah cara yang dilakukan sendiri oleh Negara yang bersangkutan dengan cara memasukkan cara pencegahan pajak berganda itu dalam undang-undang pajak nasionalnya sendiri, berdasarkan prinsip-prinsip pencegahan pajak berganda internasional tanpa bantuan negara lain yang bersangkutan.

Cara lain untuk mencegah pajak berganda ini adalah dengan mengadakan *tax treaty for the avoidance of double taxation*. Dua Negara yang berkepentingan merencanakan draft pencegahan pajak berganda yang jika telah disetujui oleh kedua belah pihak masing-masing delegasi yang dikirimnya ke negaranya masing-masing untuk diratifikasi dan dipertukarkan dengan negara lain yang kemudian diundangkan dalam lembaga Negara masing-masing.

Pajak berganda nasional terjadi pada negara yang mengenakan dua kali pajak atas obyek dan subyek yang sama. Misalnya pada deviden, bunga dan royalty di mana deviden, bunga dan royalty tersebut pada waktu dibayarkan oleh PT atau badan-badan lainnya dikenakan pajak penghasilan pada sumbernya dipotong dari jumlah yang dibayarkan kepada penerimaan pembayaran tetapi penerima (sebagai Wajib Pajak PPh) diharuskan memasukkan jumlah penerimaan bruto itu ke dalam penghasilannya yang

sekali lagi dikenakan pajak baik yang dihitung sendiri (*self assessment*) maupun yang dikenakan dengan SKP.

Indonesia menganut prinsip *United Nations Model* (UN Model) dalam kebijakan di bidang persetujuan penghindaran pajak berganda. Tapi tidak semua dalam UN Model digunakan di Indonesia. Indonesia menganut kombinasi UN Model dan prinsip-prinsip pokok yang terkandung dalam Undag-Undang Perpajakan Nasional.

Pembuatan undang-undang pajak adalah suatu perbuatan yang menentukan peraturan/norma yang mengikat umum. Oleh karena itu harus dilakukan secara cermat dan hati-hati. Pembuatan rancangan undang-undang harus seorang sarjana hukum dan wajib menguasai teknik pembuatan undang-undang (*legal drafting*) serta wajib pula menguasai penggunaan bahasa hukum yang memungkinkan kepadanya menyusun suatu peraturan perundangan yang tepat, tegas dan tidak mempunyai makna ganda yang menjamin kepastian hukum.

B. KETENTUAN MENGENAI BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN

Peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai pajak salah satunya adalah UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Berdasarkan Pasal 33 ayat (3) Undang – Undang Dasar 1945 menyebutkan : Bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar – besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa, berguna untuk memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, serta merupakan alat investasi yang sangat menguntungkan. Di samping itu, bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan sangat wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, yang dalam hal ini adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Menurut Pasal 1 ayat (1) Undang – Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan : *Bea perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak*

atas tanah dan atau bangunan, yang selanjutnya disebut pajak. Yang dimaksud dengan perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Sedangkan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah hak atas tanah, termasuk hak pengelolaan, beserta bangunan di atasnya, sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, UU Nomor 16 Tahun 1985 tentang Rumah Susun dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya.

Dasar hukum Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan adalah :

1. UU Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. UU ini menggantikan Ordonansi Bea Balik Nama (Staatsblad 1924 Nomor 291).
2. Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat
3. Peraturan Pemerintah Nomor 112 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Pemberian Hak Pengelolaan
4. Peraturan Pemerintah Nomor 1213 Tahun 2000 tentang besarnya Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Prinsip yang dianut dalam UU BPHTB adalah :²²

1. pemenuhan kewajiban BPHTB adalah berdasarkan sistem *self assessment*, yaitu Wajib Pajak menghitung dan membayar sendiri utang pajaknya
2. Besarnya tarif ditetapkan sebesar 5% (lima persen) dari NPOPTKP.
3. Agar pelaksanaan UU BPHTB dapat berlaku secara efektif maka baik wajib pajak maupun pejabat-pejabat umum yang melanggar ketentuan atau tidak melaksanakan kewajibannya, dikenakan sanksi menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku
4. Hasil penerimaan BPHTB merupakan penerimaan negara yang sebagian besar diserahkan kepada Pemerintah Daerah, untuk meningkatkan pendapatan daerah guna membiayai pembangunan daerah dan dalam rangka memantapkan otonomi daerah.
5. Semua pungutan atau perolehan hak atas tanah dan bangunan di luar ketentuan ini tidak diperkenankan.

Pasal 4 UU BPHTB menyebutkan, subyek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan, sedangkan dalam Pasal 2 ayat (1) disebutkan bahwa obyek pajak adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan meliputi :

- a. Pemindahan hak karena

²² Mardiasmo, Op.Cit. , Hal. 289.

14. Jual beli
 15. Tukar-menukar
 16. Hibah
 17. Hibah wasiat
 18. Waris
 19. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya
 20. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan
 21. Penunjukan pembeli dalam lelang
 22. Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap
 23. Penggabungan usaha
 24. Peleburan usaha
 25. Pemekaran usaha
 26. Hadiah
- b. Pemberian hak baru karena
3. Kelanjutan pelepasan hak
 4. Di luar pelepasan hak

Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) UU BPHTB ditetapkan bahwa obyek pajak yang tidak dikenakan BPHTB adalah obyek pajak yang diperoleh :

1. Perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik.
2. Negara untuk penyelenggaraan pemerintah dan atau untuk pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum

3. badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain di luar fungsi dan tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut
4. orang pribadi atau badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama
5. orang pribadi atau badan karena wakaf
6. orang pribadi atau badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah

Dasar pengenaan pajak yang digunakan untuk memungut BPHTB adalah NPOPTKP yang ditentukan berdasarkan :

1. Harga transaksi, dalam jual beli
2. Nilai pasar obyek pajak, dalam hal :
 - a. Tukar-menukar
 - b. Hibah
 - c. Hibah wasiat
 - d. Waris
 - e. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya
 - f. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan
 - g. Peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap
 - h. Pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak

- i. Pemberian hak baru atas tanah di luar pelepasan hak
 - j. Penggabungan usaha
 - k. Peleburan usaha
 - l. Pemekaran usaha
 - m. Hadiah
3. harga transaksi yang tercantum dalam Risalah Lelang, dalam hal penunjukan pembeli dalam lelang
4. Nilai Jual Obyek Pajak Bumi dan Bangunan (NJOP PBB), apabila besarnya NPOP lebih rendah daripada Nilai Perolehan Obyek Pajak Bumi Bangunan

Khusus mengenai obyek pajak yang diperoleh karena waris, hibah wasiat dan pemberian hak pengelolaan pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah sebagaimana disebutkan dalam Pasal 3 ayat (2) UU BPHTB. Khusus mengenai waris dan hibah wasiat diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Prolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat.

Pasal 1 ayat (10) PP Nomor 111 Tahun 2000 tentang pengenaan BPHTB, karena waris dan hibah wasiat menyebutkan perolehan hak, karena waris adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh ahli waris dari pewaris , yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia.

Saat yang menentukan terutangnya pajak BPHTB adalah :²³

1. sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta, untuk :
 - a. jual beli
 - b. tukar menukar
 - c. hibah
 - d. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya
 - e. pemindahan hak yang mengakibatkan peralihan
 - f. penggabungan usaha
 - g. peleburan usaha
 - h. pemekaran usaha
 - i. hadiah
2. sejak tanggal penunjukan pemenang lelang, untuk lelang
3. sejak tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap untuk putusan hakim
4. sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan untuk hibah wasiat dan waris
5. sejak tanggal ditandatanganinya dan diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk :
 - a. pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
 - b. pemberian hak baru di luar pelepasan hak

²³ Mardiasmo, *Op. Cit.*, Hal. 291-292

Undang-undang memberikan patokan mengenai NPOPTKP dalam Pasal 7 ayat (10) UU BPHTB bahwa NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) kecuali dalam perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Besarnya tarif BPHTB sesuai dengan Pasal 5 UU BPHTB yaitu 5 % (lima persen). Untuk itu cara menghitung BPHTB dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\begin{aligned}\text{BPHTB} &= \text{Nilai Perolehan Obyek Pajak Kena Pajak} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5 \%\end{aligned}$$

Jumlah pengenaan BPHTB karena waris dan hibah wasiat sebagaimana diatur dalam PP Nomor 111 Tahun 2000 adalah sebesar 50% (limapuluh persen) dari BPHTB yang seharusnya terutang, sehingga dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB} &= \text{Nilai Perolehan Obyek Pajak} \times \text{Tarif Pajak} \times 50 \% \\ &= (\text{NPOP}-\text{NPOPTKP} \times 5 \%) \times 50 \% \end{aligned}$$

Tempat pajak terutang adalah di wilayah Kabupaten, Kota, atau Provinsi yang meliputi letak tanah dan/atau bangunan. Pajak yang terutang tersebut dibayar ke Kas Negara melalui :

1. Bank Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah
2. Kantor Pos dan Giro
3. Tempat Pembayaran lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan

Pasal 111 UU BPHTB menyebutkan bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBKB) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lainnya ternyata jumlah pajak yang terutang kurang bayar.

C. KETENTUAN MENGENAI PEMILIKAN BERSAMA DAN WARIS

Pemilikan bersama dapat dibedakan menjadi dua yaitu :²⁴

- a. pemilikan bersama yang bebas (*vrije mede-eigendom*) , yaitu pemilikan bersama di mana keadaan pemilikan bersama tersebut memang merupakan

²⁴ Albertus Sutjipto, *BPHTB Atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan*, Media Notariat Membangun Notaris Profesional, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 2001, Hal. 81.

tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan, misalnya pemilikan bersama yang terjadi karena pembelian bersama

- b. pemilikan bersama yang terikat (*gebonden mede-eigendom*) , yaitu pemilikan bersama di mana keadaan pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan melainkan merupakan akibat peristiwa hukum yang lain, misalnya karena peristiwa kematian seseorang terjadi pemilikan bersama di antara para ahli waris atau warisan suami isteri yang bersangkutan atas harta gono gini mereka

Keterikatan atau kebebasan pada pemilikan bersama tersebut terwujud pada bebas atau tidaknya dari para pemilik pada kepemilikan bersama untuk setiap saat mengadakan pemisahan dan pembagian atas harta benda bersamanya tersebut atau para pemiliknya masing-masing secara bebas dapat mengalihkan bagianya tersebut atau para pemiliknya masing-masing secara bebas dapat mengalihkan bagiannya yang tak terbagi kepada orang lain.

Jelaslah bahwa pada keadaan pemilikan bersama yang terikat , para pemilik atas harta benda tersebut tidaklah sebebas untuk mengadakan pemisahan dan pembagian atau masing-masing pemilik tidak berhak untuk setiap saat mengalihkan bagian yang tidak terbaginya kepada pihak lain kecuali keadaan bersamanya telah berakhir dan harus dilakukan oleh para

pemiliknya tersebut bersama-sama.²⁵ Pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang bebas merupakan pemisahan dan pembagian yang bersifat *translatief* atau mengalihkan hak, sedangkan menurut ajaran yang umum dianut (*heersende leer*), pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang terikat mempunyai daya berlaku surut (*terugwerkende kracht*), yaitu untuk warisan hingga saat meninggal dunianya pewaris dan untuk persekutuan harta benda perkawinan (*gono gini*) hingga saat putusnya perkawinan, sehingga dikatakan bahwa pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang terikat tidak bersifat *translatief* tetapi *declaratief* yang hanya mengkonstantir atau menerangkan peralihan hak yang demi hukum telah terjadi sebelum dibuatnya akta pemisahan dan pembagian hak yang bersangkutan, yaitu pada saat meninggal dunia pewaris.

Putusnya perkawinan ataupun saat meninggal dunianya pewaris tidaklah merubah keadaan, harta benda tersebut tetap merupakan harta benda dalam keadaan pemilikan bersama. Tujuan dari pembagian dan pemisahan warisan adalah untuk mengakhiri keadaan tidak terbagi dari pemilikan harta bersama. Hal ini berdasarkan ketentuan Pasal 1083 KUHPerdata yang menyatakan bahwa tiap warisan dianggap seketika menggantikan si meninggal dalam hal miliknya atas benda-benda yang dibagikan kepadanya atau yang secara pembelian diperolehnya berdasarkan Pasal 1076. Dengan

²⁵ Herlien, *Beberapa Masalah Mengenai Pemilikan Bersama*, Media Notariat, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 1991, Hal., 98

demikian maka tiada seorang pun dari ahli waris dianggap pernah memperoleh hak milik atas benda-benda yang lainya dari harta peninggalan.

Mengenai warisan sebagai obyek pajak dalam UU BPHTB tidak dijelaskan secara terperinci, baik di dalam penjelasan umum maupun penjelasan pasal demi pasal. Warisan di Indonesia hingga saat ini masih di atur dalam tiga hukum, yaitu menurut Hukum Perdata Barat, yang diatur dalam KUHPerdata, menurut Hukum Islam diatur dalam Kompilasi Hukum Islam dan menurut Hukum Adat.

Menurut Hukum Perdata Barat, ada dua cara untuk mendapatkan warisan, yaitu :

1. sebagai ahli waris menurut ketentuan undang-undang (*ab intestato*)
2. karena ditunjuk dalam surat wasiat (*testamentair*)

Dalam hukum waris perdata barat hanya hak-hak dan kewajiban-kewajiban dalam lapangan hukum kekayaan harta benda saja yang dapat diwariskan. Dalam hukum waris tersebut berlaku pula asas bahwa apabila seseorang meninggal maka seketika itu juga segala hak dan kewajibannya beralih pada sekalian ahli warisnya.²⁶

²⁶ Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, PT. Intermasa, Jakarta, 1980, Hal. 95-96

Waris dalam hukum Islam adalah peninggalan yang ditinggalkan seseorang yang meninggal dunia. Tujuan dari hukum waris Islam adalah mengatur cara-cara membagi harta peninggalan agar dapat bermanfaat kepada ahli waris secara adil dan baik. Sebab-sebab seseorang mendapat warisan menurut hukum Islam adalah :

1. sebab ada hubungan perkawinan
2. ada hubungan turunan/nasab
3. ada hubungan agama dengan orang yang meninggal dunia
4. memerdekakan budak

Pewarisan dalam hukum Islam di luar sebab-sebab tersebut dapat pula dikatakan wasiat, hanya saja menurut Pasal 209 Kompilasi Hukum Islam jumlahnya dibatasi yaitu maksimal $\frac{1}{3}$ (sepertiga) bagian dari seluruh harta warisan.

Menurut hukum adat, hukum waris meliputi aturan-aturan dan keputusan-keputusan hukum yang bertalian dengan proses penerusan/pengoperan dan peralihan/perpindahan harta kekayaan materiil dan non materiil dari generasi ke generasi.²⁷

²⁷ Imam Sudiyat, Hukum Adat Sketsa Asas, Liberty, Yogyakarta, 1976, Hal. 173.

Pembagian harta kekayaan menurut hukum waris dapat dilakukan selama pewaris masih hidup maupun pewaris meninggal dunia, serta dapat dilakukan dengan wasiat yang disebut hibah wasiat.

BAB III

METODE PENELITIAN

B. PENGERTIAN

Penelitian merupakan sarana yang dipergunakan oleh manusia untuk memperkuat, membina, serta mengembangkan ilmu pengetahuan. Ilmu pengetahuan yang merupakan pengetahuan yang tersusun secara sistematis dengan menggunakan kekuatan pemikiran, pengetahuan manusia senantiasa dapat diperiksa dan ditelaah secara kritis, akan berkembang terus atas dasar penelitian – penelitian yang dilakukan pengasuh – pengasuhnya. Hal itu terutama disebabkan oleh karena penggunaan ilmu pengetahuan bertujuan agar manusia lebih mengetahui dan mendalami.²⁸

Menurut Soerjono Soekanto, penelitian merupakan suatu sarana ilmiah bagi pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi, maka metode penelitian yang diterapkan harus senantiasa sesuai dengan ilmu yang menjadi induknya. Hal ini tidaklah selalu berarti metodologi penelitian yang dipergunakan pelbagai ilmu pengetahuan akan berbeda secara utuh akan tetapi setiap ilmu pengetahuan akan

²⁸ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia, Jakarta, 1984, Hal. 1

berbeda secara utuh akan tetapi setiap ilmu pengetahuan mempunyai identitas masing-masing.²⁹

C. METODE PENDEKATAN

Metode pendekatan yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah metode pendekatan yuridis empiris, yaitu suatu metode pendekatan yang meneliti data sekunder terlebih dahulu dan kemudian dilanjutkan dengan mengadakan penelitian data primer di lapangan.³⁰

Pendekatan yuridis, adalah suatu pendekatan yang dilakukan atau yang digunakan untuk menjadi acuan dalam menyoroti permasalahan aspek-aspek hukum yang berlaku. Penelitian hukum empiris terutama meneliti data primer.³¹

Pendekatan yuridis juga digunakan sebagai acuan dasar, yaitu berupa peraturan-peraturan perpajakan, khususnya tentang BPHTB terutama yang berhubungan dengan obyek BPHTB berupa warisan, baik yang masih merupakan satu kesatuan yang utuh sebagai bentuk pemilikan bersama atau yang sudah terbagi, sedangkan pendekatan empiris digunakan untuk menganalisis bagaimana pelaksanaan dari permasalahan yang dikemukakan.

²⁹ Soerjono Soekanto dan Srimamuji, *Penelitian Hukum Normatif*, CV.Rajawali, Jakarta, 1983 hal.1

³⁰ *Ibid.*, Hal. 7.

³¹ Ronny Hanitjo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, 1990, Jakarta, Hlm. 9.

D. SPESIFIKASI PENELITIAN

Dalam penelitian ini penulis menggunakan metode penelitian yang bersifat deskriptif analitis, yaitu memberikan gambaran keadaan obyek yang diteliti, sebagaimana adanya berdasarkan fakta-fakta pada saat sekarang.³²

Hasil penelitian bersifat deskriptif, karena dari hasil penelitian ini diharapkan dapat menggambarkan tentang peraturan-peraturan yang berkaitan dengan BPHTB. Bersifat analitis, karena dari hasil penelitian ini akan dianalisis secara sistematis mengenai fakta-fakta yang tidak sesuai dengan peraturan-peraturan yang seharusnya tentang pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan/atau bangunan di Kota Malang.

Penelitian bersifat deskriptif analitis ini bertujuan, agar hasil penelitian yang diperoleh dapat memberikan gambaran mengenai pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan/atau bangunan di Kota Malang serta permasalahannya dan menganalisisnya sehingga dapat diambil suatu kesimpulan yang bersifat umum.

E. LOKASI PENELITIAN

Lokasi yang diambil untuk penelitian mengenai “PELAKSANAAN PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN ATAS WARISAN TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DI KOTA MALANG”

³² Ronny Hanitijo Soemitro, *Op. Cit*, Hlm. 28.

adalah di kantor Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) di Kota Malang dan Notaris/PPAT berkedudukan di Kota Malang dengan alasan agar penelitian ini lebih terarah sesuai dengan judul tesis penulis.

F. POPULASI DAN TEKNIK SAMPLING

Populasi, adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek/subyek yang mempunyai kuantitas dan karekteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya.³³ Yang menjadi populasi dalam penelitian ini adalah Pejabat yang bertugas di bidang BPHTB pada Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Malang dan Notaris/PPAT yang mempunyai wilayah kerja di Jawa Timur.

Sampel, adalah sebagian dari jumlah dan karekteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut. Untuk menentukan sampel yang akan digunakan dalam penelitian ditentukan secara purposive sampling yaitu pengambilan unsur sampel atas dasar tujuan tertentu.³⁴ Dalam hal ini yang menjadi sampel adalah pertama, Kepala Kantor PBB Kota Malang. Kedua, Notaris/PPAT berkedudukan di Kota Malang yaitu Sri Wahjoeti Andayani,SH., Tuminem,SH., Junjung Handoko,SH., dan Juliani,SH.

³³ Ery Agus Priyono, *Bahan Kuliah Metodologi Penelitian*, Program Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro, Semarang, 2003/2004

³⁴ *Ibid.*

G. TEKNIK PENGUMPULAN DATA

Dalam mengumpulkan data diusahakan agar memperoleh sebanyak mungkin data yang berhubungan erat dengan permasalahan yang ada dalam penelitian ini. Jenis data yang akan dikumpulkan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Teknik pengumpulan datanya adalah sebagai berikut :

a. Data primer

Wawancara

Wawancara, adalah cara untuk memperoleh informasi dengan mengadakan pertanyaan-pertanyaan langsung kepada objek penelitian. Hal ini dilakukan dengan tanya jawab dengan pihak-pihak yang terkait dengan penelitian yang dilakukan oleh penulis. Wawancara ini dilakukan untuk memperoleh keterangan atau penjelasan dengan mempersiapkan pertanyaan-pertanyaan yang sesuai dengan permasalahan yang diteliti. Sedangkan tipe wawancara yang didasarkan pada peranan wawancara adalah wawancara terarah atau *directive interview*, dimana dalam wawancara ini terdapat pengarahan atau struktur tertentu mengenai rencana pelaksanaan wawancara, mengatur daftar pertanyaan serta membatasi jawaban-jawaban, memperhatikan karakteristik pewawancara maupun yang diwawancarai, dan membatasi aspek-aspek dari masalah yang diperiksa. Wawancara terarah ini mempergunakan daftar pertanyaan yang sudah dipersiapkan terlebih dahulu.

b. Data Sekunder

Bahan Hukum Primer

Merupakan bahan hukum yang terdiri dari peraturan perundangan-undangan perpajakan antara lain Undang – Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 Tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 514/KMK.04/2000 Tentang Pencabutan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 637/KMK.04/1997 Tentang Tata Cara Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Hibah Wasiat dan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata).

Studi kepustakaan adalah penelitian yang dilakukan dengan mempelajari buku-buku literatur, pendapat para ahli hukum, dokumen atau arsip resmi, tulisan para sarjana, yang berkaitan dengan objek penelitian.

Bahan Hukum Sekunder

Merupakan bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu penganalisisan dan pemahaman terhadap bahan hukum primer, misalnya buku-buku acuan di bidang Hukum Pajak khususnya tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat .

H. METODE ANALISIS DATA

Data-data yang telah dikumpulkan, baik melalui penelitian kepustakaan maupun penelitian lapangan serta data pendukung yang terkait, akan dianalisis guna menemukan hubungan antara data yang diperoleh dari penelitian di lapangan dengan landasan teori yang digunakan, sehingga memberikan gambaran yang jelas mengenai permasalahan yang diteliti. Di samping itu digunakan juga metode analisis yang kualitatif, yaitu suatu cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif analitis yaitu apa yang dinyatakan oleh responden secara tertulis atau lisan dan selanjutnya disusun secara sistematis berupa tesis.

I. METODE PENYAJIAN DATA

Semua data hasil penelitian yang telah terkumpul, kemudian diolah dan disusun dalam bentuk uraian sebagai laporan berbentuk tesis. Adapun yang digunakan untuk penyusunan uraian, ialah dengan cara editing, yaitu memeriksa dan meneliti data-data yang diperoleh, untuk melengkapi data-data yang belum lengkap atau bagian yang masih kurang dan untuk selanjutnya disusun secara sistematis sebagai laporan dalam bentuk tesis.³⁵

³⁵ *Ibid.*, Hal..26

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan

A.1. Penetapan Obyek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan Tanah dan/atau Bangunan

Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara perlu terus ditingkatkan sehingga pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian. Untuk mendukung peningkatan pajak tersebut, maka pemerintah telah melakukan reformasi di bidang perpajakan, yaitu dengan mengeluarkan beberapa Undang-Undang Perpajakan.

Sistem pemungutan pajak dengan adanya pembaharuan mengalami perubahan yang mendasar mengenai ciri dan coraknya. Semula sistem yang digunakan dalam pemungutan pajak didasarkan pada sistem *Official Assesment*, di mana tugas administrasi perpajakan menitikberatkan pada tugas merampungkan/menetapkan semua surat pemberitahuan guna menentukan jumlah pajak yang terhutang dan jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Reformasi di bidang perpajakan mengakibatkan sistem pemungutan pajak berubah dengan sistem *Self Assessment*, dimana Wajib Pajak diwajibkan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri

jumlah pajak yang seharusnya terhutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga penentuan penetapan besarnya pajak yang terhutang berada pada Wajib Pajak sendiri. Wajib Pajak juga diwajibkan melaporkan jumlah pajak yang terhutang dan yang telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sistem *Self Assessment* memberikan kepercayaan yang lebih besar kepada anggota masyarakat untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya, memberikan jaminan hukum dan kepastian hukum mengenai hak dan kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak sehingga diharapkan dapat lebih merangsang peningkatan kesadaran dan tanggung jawab perpajakan dalam masyarakat.

Sistem *Self Assessment* diharapkan dalam diri Wajib Pajak dapat tumbuh adanya : ³⁶

1. Tax Consciousness (kesadaran/kepatuhan)
2. Kejujuran
3. Tax Mindedness (hasrat untuk membayar)
4. Tax Discipline yaitu disiplin Wajib Pajak terhadap pelaksanaan peraturan-peraturan pajak sehingga pada waktunya Wajib Pajak dengan sendirinya memenuhi kewajiban-kewajiban yang dibebankan undang-undang kepadanya seperti memasukkan SPT pada waktunya, membayar pajak tanpa diperingatkan.

³⁶ Rochmat Soemitro, Loc. Cit., Hal. 14

Sistem *Self Assessment* berkaitan dengan kemandirian suatu negara dalam menjalankan roda pemerintahannya, ini bisa dilihat dari sumber-sumber penerimaan negara baik untuk pembiayaan pemerintah maupun untuk pembangunan.

Sumber penerimaan negara dalam APBN pada dasarnya terbagi dalam dua sumber utama, yaitu penerimaan dalam negeri dan pinjaman luar negeri. Semakin besar pinjaman luar negeri, maka semakin tidak mandiri pelaksanaan pemerintah dan pembangunan di negara tersebut. Ketidakmandirian ini dapat mempengaruhi kebijakan pembangunan.

Penerimaan dalam negeri pada prinsipnya dapat dibedakan menjadi dua bagian, yaitu penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Keduanya merupakan penerimaan yang paling aman dan handal, karena bersifat fleksibel, lebih mudah dipengaruhi dibanding penerimaan bukan pajak.³⁷ Mengingat sifatnya, maka pajak sebagai sumber utama penerimaan negara perlu terus ditingkatkan sehingga pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian. Peningkatan penerimaan dari sektor pajak dapat dilihat pada APBN yang setiap tahunnya mengalami kenaikan baik dari segi rencana maupun realisasi penerimaannya.

³⁷ Hadi Poernomo, *Strategi dan Prakarsa Regulasi Perpajakan Nasional dalam Menopang Optimalisasi Penerimaan Negara*, *Berita Pajak*, Nomor 1465/Tahun XXXIV April 2002, Hal. 30.

Peningkatan penerimaan di sektor perpajakan harus dibarengi dengan adanya peningkatan kesadaran atau kepatuhan masyarakat di bidang perpajakan dan harus pula ditunjang dengan iklim yang mendukung peningkatan peran aktif masyarakat serta pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Salah satu butir penjelasan umum Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan bahwa kewajiban perpajakan merupakan kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional, karena pada prinsipnya semua rakyat mempunyai hak untuk berperan serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan, oleh karena itu pemerataan beban pajak ke seluruh lapisan masyarakat merupakan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajak, seperti kapan harus dibayar, kepada siapa pajak harus dibayarkan dan sanksi apa yang harus dijatuhkan jika ada salah perhitungan, apa yang terjadi jika lupa dan sanksi apa yang akan diterima jika melanggar ketentuan pajak.³⁸

Pengenaan pajak BPHTB menggunakan *Self Assessment System*, tetapi karena PPAT juga merupakan badan usaha jasa, maka tentunya memberikan pelayanan yang sangat baik kepada pelanggannya dengan membantu

³⁸ Rimsky K. Judissenno, *Perpajakan*, Edisi Revisi, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1999, Hal. 5

menghitung dan membayar pengenaan BPHTB. Pihak ketiga yang dimaksud adalah pejabat-pejabat yang berkaitan dalam proses hak atas tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan. Pejabat-pejabat yang dimaksud adalah :

- a. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), Notaris
- b. Pejabat Lelang Negara
- c. Pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan Surat Keputusan Pemberian Hak atas Tanah
- d. Pejabat Pertanahan Kabupaten/Kota

Pajak BPHTB merupakan utang pajak (perikatan pajak) yang timbul karena Undang-Undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (dalam hal ini SKP oleh Fiscus) asalkan telah dipenuhi syarat *Tatbestand* yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu atau peristiwa ataupun perbuatan tertentu sebagaimana telah disebutkan dalam UU BPHTB termasuk salah satu obyek pajak.

Menurut Edi Kartono³⁹, dalam pengenaan BPHTB dalam prakteknya pihak ketiga lebih banyak berperan dalam masalah membantu perhitungan dan pembayaran pajak dibandingkan Wajib Pajak. Wajib Pajak biasanya tidak mengetahui adanya peraturan mengenai BPHTB, sebelum ada pemberitahuan dari pihak ketiga. Selain itu sifat dari pajak BPHTB

³⁹ Hasil wawancara dengan Edi Kartono, Kepala KP PBB Malang, tanggal 27 Juni 2007

merupakan pajak atas bertambahnya kekayaan yang pengenaannya didasarkan atas seseorang atau badan yang mengalami kenaikan atau pertambahan kekayaan, biasanya hanya dikenakan satu kali.

Berdasarkan penjelasan Edi Kartono ⁴⁰, obyek pajak dari BPHTB khususnya obyek pajak warisan masih relatif baru sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB sehingga banyak masyarakat tidak mengetahuinya.

Penerapan warisan sebagai obyek pajak BPHTB tidak dijelaskan dalam penjelasan Undang-Undang tersebut sehingga menimbulkan interpretasi yang berbeda mengingat warisan itu sendiri sampai saat ini belum ada peraturan yang bersifat nasional dan masih diatur dalam hukum-hukum yang berlaku di Indonesia yaitu Hukum Waris Barat menurut KUH Perdata, Hukum Waris Islam dan Hukum Waris Adat.

Menurut Junjung Handoko, obyek pajak warisan yang dikenakan pajak BPHTB dapat dilakukan dengan dua cara :

- a. Warisan sebagai pemilikan bersama
- b. Warisan yang telah terbagi

Ad. a. Warisan sebagai pemilikan bersama

Warisan sebagai pemilikan bersama adalah warisan yang masih merupakan satu kesatuan yang utuh, merupakan pemilikan bersama terikat,

⁴⁰ Hasil wawancara dengan Junjung Handoko, Notaris/PPAT di Malang. tanggal 26 Juni 2007

yaitu pemilikan bersama dimana keadaan pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari pemilik bersama yang bersangkutan, melainkan merupakan akibat dari peristiwa hukum yang lain, dalam hal ini adalah kematian dari seseorang yang merupakan pewaris yang mewariskan tanah dan/atau bangunan kepada ahli warisnya.

Proses penetapan warisan sebagai obyek pajak BPHTB dalam bentuk pemilikan bersama terjadi dalam hal seseorang (pewaris) yang memiliki tanah dan/atau bangunan meninggal dunia dengan meninggalkan seseorang atau beberapa orang ahli waris maka tanah dan/atau bangunan yang merupakan harta warisan tersebut secara bersama-sama dikuasai oleh ahliwarisnya jika ahli warisnya lebih dari satu. Apabila tanah dan/atau bangunan yang dimiliki oleh pewaris telah memiliki bukti hak berupa sertifikat , hal ini akan terlihat di dalam sertifikat yang sebelumnya terdaftar atas nama pewaris, proses ini disebut dengan turun waris.

Ad. b. Warisan yang telah terbagi

Warisan yang telah terbagi adalah warisan yang telah terbagi atau dipecah sesuai dengan bagian masing-masing ahli waris. Dalam hal ini warisan berupa tanah dan/atau bangunan milik pewaris langsung dibagi atau dipecah oleh ahli warisnya apabila ahli warisnya lebih dari satu.

Proses penetapan warisan sebagai obyek pajak BPHTB sebagai warisan yang telah terbagi tidak melalui proses turun waris terlebih dahulu

tetapi langsung dibagi atau dipecah sesuai dengan bagian masing-masing ahli waris.

Penetapan obyek pajak BPHTB berupa warisan dapat dilakukan dengan dua cara dan Wajib Pajak dapat memilih sesuai kehendak dan kebutuhannya mengenai warisan tanah dan /atau bangunan yang telah diterimanya dari pewaris, apakah akan dikuasai bersama-sama dengan ahli waris lainnya atau langsung dibagi/dipecah dengan bagiannya.

A.2. Penetapan Nilai Pokok Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas Obyek Warisan Tanah dan/atau Bangunan

Pajak sebagai salah satu sektor pendapatan yang saat ini dianggap sangat berpotensi terus diupayakan peningkatannya oleh pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, Pemerintah Daerah mendapat kesempatan sebesar-besarnya untuk mengelola potensi daerah sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 7 yaitu :

- 1) Kewenangan daerah mencakup kewenangan dalam seluruh bidang pemerintahan kecuali kewenangan dalam politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan moneter dan fiskal, serta kewenangan bidang lain
- 2) Kewenangan bidang lain, sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi kebijakan tentang perencanaan nasional secara makro, dana perimbangan keuangan, sistem administrasi negara dan lembaga

perekonomian negara, pembinaan dan pemberdayaan sumber daya manusia, pendayagunaan sumber alam serta teknologi yang strategis, konservasi dan standarisasi nasional.

Dalam Pasal 3 UU Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah disebutkan sumber-sumber penerimaan daerah dalam pelaksanaan Desentralisasi :

- a. Pendapatan asli daerah
- b. Dana Perimbangan
- c. Pinjaman Daerah
- d. Lain-lain penerimaan yang sah

Penetapan NPOPTKP atas obyek pajak BPHTB, peran pemerintah daerah sangat besar. Pasal 7 ayat (1) UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB menyatakan :

- 1) Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri dimana Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Ketentuan ini memberikan kebebasan pada pemerintah daerah untuk menentukan sendiri besarnya NPOPTKP yang akan ditetapkan, disesuaikan dengan kondisi kebutuhan masing-masing daerah yang satu sama lain berbeda. Kebebasan yang diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk menentukan sendiri NPOPTKP tersebut dapat dilihat dari kata-kata “Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional.”

Kebijakan pemerintah daerah dalam menetapkan besarnya NPOPTKP sangat berkaitan dengan kepentingan pemerintah dalam meningkatkan penerimaan daerah melalui penerimaan pajak dan kepentingan pemerintah daerah dalam meningkatkan penerimaan daerah melalui penerimaan pajak. Hal ini dikarenakan pembagian hasil penerimaan pajak BPHTB diterima oleh pemerintah daerah khususnya pemerintah daerah Kabupaten/Kota yang bersangkutan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 23 UU Nomor 29 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB yang menyatakan :

- 1) Penerimaan negara dari BPHTB dengan imbangan 20% (dua puluh persen) untuk pemerintah pusat dan 80% (delapanpuluh persen) untuk pemerintah daerah yang bersangkutan. Bagian pemerintah pusat sebagaimana dimaksud dibagikan kepada seluruh Pemerintah Kabupaten/Kota secara merata

- 2) Bagian pemerintah daerah sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dibagi dengan imbalan 20% (duapuluh persen) untuk Pemerintah provinsi dan 80% (delapanpuluh persen) untuk Pemerintah Kabupaten/Kota yang bersangkutan
- 3) Tata cara pembagian sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan keputusan menteri.

Dampak dari kebebasan yang diberikan kepada Pemerintah Daerah untuk menentukan sendiri NPOPTKP adalah meningkatnya pendapatan Pemerintah Daerah dari sektor perpajakan, misalnya dalam hal penerimaan PBB (di dalamnya termasuk juga penerimaan dari pajak BPHTB) untuk Kota Malang yang dapat dilihat dari tabel berikut :

Tabel I :

**DATA BPHTB YANG DIBAYAR MELALUI PERISTIWA WARIS
PADA KANTOR PELAYANAN PBB MALANG**

KOTA	TAHUN 2005		TAHUN 2006		KET
	OBYEK PAJAK (op)	PENERIMAAN (Rp)	OBYEK PAJAK (op)	PENERIMAAN (Rp)	
MALANG	392	331.043.700	413	433.479.043	
BATU	102	212.649.780	18	12.649.780	
JUMLAH	494	543.693.480	431	446.128.823	

Sumber : KP PBB Kota Malang

Khusus mengenai pajak BPHTB penetapan NPOPTKP untuk kota Malang pada Tahun 2007 adalah sebagai berikut :⁴¹

- a. Untuk obyek pajak BPHTB di luar obyek pajak warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 20.000.000,00 (duapuluh juta rupiah)
- b. Untuk obyek pajak BPHTB berupa warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 200.000.000,00 (duaratus juta rupiah)

Penetapan NPOPTKP dalam hal obyek pajak warisan berlaku untuk obyek pajak warisan sebagai pemilikan bersama maupun warisan yang telah terbagi.⁴² Perbedaannya adalah pada saat perhitungan besarnya pajak BPHTB yang harus dipungut yaitu sebagai berikut :

Contoh kasus 1

A meninggal dunia pada tanggal 12 Februari 2007 dengan meninggalkan tiga orang ahli waris yaitu B, C dan D. Sebelum meninggal A telah memiliki tanah dan bangunan yang telah bersertifikat seluas 500 m² dengan NJOP sebesar Rp. 500.000.000,00. Untuk menjawab kasus ini ada dua cara dalam penghitungan besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar yaitu :

1. Warisan sebagai pemilikan bersama

Rumus :

⁴¹ Surat Rekomendasi Walikota Malang tentang Penetapan PBB dan BPHTB Tahun 2007

⁴² Hasil wawancara dengan Edi Kartino, Kepala KP PBB Malang, tanggal 27 Juni 2007

$$\begin{aligned}
\text{BPHTB} &= (\text{NPOPKP} \times \text{Tarif Pajak}) \times 50\% \\
&= ((\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5\%) \times 50\% \\
&= (\text{Rp.}500.000.000,00 - \text{Rp.}100.000.000,00) \times 5\% \times 50\% \\
&= (\text{Rp.} 400.000.000,00 \times 5\%) \times 50\% \\
&= \text{Rp.} 20.000.000,00 \times 50\% \\
&= \text{Rp.} 10.000.000,00 \\
&\quad (\text{Dasar penetapan NPOPTKP Tahun 2007})
\end{aligned}$$

2. Warisan yang telah terbagi

Rumus :

$$\begin{aligned}
\text{BPHTB} &= (\text{NPOPKP} \times \text{Tarif Pajak}) \times 50\% \\
&= ((\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5\%) \times 50\%
\end{aligned}$$

Besarnya BPHTB yang harus dihitung adalah BPHTB yang harus dibayar oleh masing-masing ahli waris yaitu B, C dan D.

Bagian B, C dan D masing-masing adalah :

$$1/3 \times \text{Rp.} 500.000.000,00 = \text{Rp.} 166.000.000,00$$

Jadi besarnya BPHTB yang harus dibayar oleh B, C dan D adalah sebagai berikut :

$$\begin{aligned}
\text{BPHTB B, C dan D} &= \text{Rp.}166.000.000,00 - \text{Rp.}100.000.000,00) \times \\
&\quad 5\% \times 50\% \\
&= (\text{Rp.} 66.000.000,00 \times 5\%) \times 50\% \\
&= \text{Rp.}3.300.000,00 \times 50\% \\
&= \text{Rp.} 1.650.000,00
\end{aligned}$$

(Dasar penetapan NPOPTKP Tahun 2007)

Dari kedua contoh di atas maka dapat disimpulkan bahwa besarnya BPHTB untuk obyek pajak warisan yang telah terbagi jauh lebih kecil jika dibandingkan dengan obyek pajak warisan bagi Wajib Pajak. Namun budaya yang terdapat dalam masyarakat Indonesia pada umumnya dan masyarakat Jawa khususnya, hak waris yang masih banyak digunakan adalah hak waris yang salah satu unsur pembagian warisannya lebih mempertimbangkan unsur kepantasan sehingga suatu warisan belum tentu langsung dibagi menurut kepantasan sehingga suatu warisan belum tentu langsung dibagi menurut bagian masing-masing ahli waris tetapi dikuasai oleh ahli waris secara bersama-sama.

B. Hambatan-Hambatan dalam Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan

Kewajiban perpajakan pada hakekatnya merupakan kewajiban kenegaraan bagi masyarakat dalam kerangka pemikiran tentang keikutsertaan atau peran serta rakyat dalam pembiayaan negara maupun pembangunan nasional. Hal ini sangat penting untuk diupayakan agar lebih didasarkan pada kesadaran dan kepatuhan masyarakat yang timbul dan dirasakan oleh Wajib Pajak.

Kewajiban perpajakan timbul karena perbuatan hukum / peristiwa hukum, dimana perbuatan hukum dapat dibedakan menjadi dua yaitu yang merupakan tindakan manusia dan bukan tindakan manusia misalnya kelahiran, kematian.

Hukum berarti keseluruhan peraturan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama, yang dapat dipaksakan pelaksanaannya dengan suatu sanksi, yang pada dasarnya merupakan konkretisasi dari sistem nilai yang berlaku dalam masyarakat.⁴³

Kaedah-kaedah hukum inilah yang diwujudkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan yang harus dipatuhi pelaksanaannya oleh masyarakat.

Kepatuhan Wajib Pajak melunasi utang pajaknya dapat dijabarkan sebagai berikut :

- a. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap ketentuan hukum yang ada sehingga membayar/melunasi hutang pajak yang ditetapkan
- b. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap ketentuan hukum yang ada, ia membayar /melunasi hutang pajak yang ditetapkan namun sebenarnya ia tidak setuju dengan dasar ketetapan pajaknya.
- c. Wajib Pajak patuh terhadap hukumnya, ia membayar /melunasi utang pajak yang ditetapkan tapi ia tidak setuju dengan hukum dan dasar ketetapan pajaknya

⁴³ Sudikno Mertokusumo, *Memngenal Hukum (SuatuPengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1991, Hal. 38.

- d. Wajib Pajak tidak patuh terhadap ketentuan hukumnya sehingga ia tidak membayar / melunasi utang pajaknya, namun sebenarnya setuju dengan hukum dan dasar ketetapannya.
- e. Wajib Pajak tidak patuh baik terhadap hukum maupun dasar ketetapan pajaknya sehingga ia tidak membayar / melunasi utang pajaknya.

Dalam hubungannya dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPTB, khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang obyek pajak warisan, penegakan hukum yang dilaksanakan (oleh Wajib Pajak) adalah dengan cara membayar utang pajak yang telah ada sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang diatur.

Kekhususan dari pasal tersebut dalam pelaksanaannya masih terdapat beberapa hal yang menyimpang sehingga menghambat pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan / atau bangunan. Hal ini dikarenakan kurang jelasnya ketentuan yang mengatur hal tersebut dan juga kurang sosialisasi di dalam masyarakat.

Keadaan ini disadari atau tidak menghambat penegakan hukum yaitu karena faktor hukumnya yang tidak memberi kepastian hukum dan faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum tersebut. Penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB

tidak menyebutkan apa yang dimaksud dengan warisan sebagai obyek pajak BPHTB.

Menurut Sri Wahjoeti Andayani⁴⁴, warisan yang dimaksud bisa warisan dalam bentuk pemilikan bersama atau warisan yang telah terbagi. Namun dalam praktek sering terjadi keadaan dimana salah seorang ahli waris atau para ahli waris lainnya memberikan bagiannya atau bagian meraka saja.

Misalnya A meninggal dunia dengan meninggalkan ahli waris B, C dan D. Kemudian B dan C berniat memberikan warisannya kepada D. Terhadap peristiwa hukum seperti ini menurut Tuminem⁴⁵, beberapa orang Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) di kota Malang menerapkan cara yang berbeda dalam penghitungan pajak BPHTB.

Perbedaan pendapat para PPAT ini semakin memperjelas bahwa kepastian hukum dari Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB khususnya mengenai obyek warisan masih sangat kurang di samping sosialisasi.

Kesalahan dalam penerapan hukum tidak terbatas terhadap peristiwa hukum tersebut perlu dipungut pajak BPHTB atau tidak tetapi juga mengenai besarnya utang pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

⁴⁴ Hasil wawancara dengan Sri Wahjoeti Andayani, Notaris/PPAT di Malang, tanggal 25 Juni 2007

⁴⁵ Hasil wawancara dengan Tuminem, Notaris/PPAT di Malang, tanggal 28 Juni 2007

Pemerintah khususnya Pemerintah Daerah dan Wajib Pajak tentu saja sangat dirugikan. Kerugian Pemerintah adalah dalam hal penerimaan pendapatan dari sektor perpajakan. Sedangkan kerugian Wajib Pajak adalah apabila PPAT salah menerapkan ketentuan hukumnya sehingga Wajib Pajak membayar jumlah pajak melebihi utang pajak yang seharusnya dibayar.

NPOPTKP atas BPHTB yang telah ditetapkan Pemerintah di mana untuk Kota Malang NPOPTKP untuk obyek pajak diluar warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah) dan untuk obyek pajak warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dalam prakteknya sering terjadi kesalahan dalam penerapannya.

Dalam hal terjadi peristiwa sebagaimana dicontohkan di atas, maka oleh beberapa PPAT yang menyatakan bahwa terhadap peristiwa hukum tersebut dikenai pungutan BPHTB, NPOPTKP yang ditetapkan adalah sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah). Beberapa PPAT tersebut mengasumsikan bahwa peristiwa hukum tersebut adalah waris sehingga wajar apabila NPOPTKP yang diterapkan adalah NPOPTKP untuk warisan yaitu sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) meskipun dalam peristiwa ini obyek pajak yang ditetapkan bukan berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB tetapi obyek pajak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 tersebut bahwa yang dimaksud

dengan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan / atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama. Dasar perhitungannya sama dengan dasar penghitungan yang digunakan untuk obyek warisan yang telah terbagi sebagaimana contoh di atas.

Menurut JunjungHandoko⁴⁶, beberapa PPAT yang lain termasuk dirinya dalam menghadapi peristiwa hukum tersebut menerapkan NPOPTKP berdasarkan obyek pajak di luar warisan dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 20.000.000,00 (duapuluh juta rupiah). Alasannya adalah walaupun latar belakang peristiwanya adalah waris tapi hal tersebut sudah merupakan peristiwa hukum sendiri yaitu pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Dasar penghitungannya adalah sebagai berikut :

Contoh kasus :

A meninggal dunia pada tanggal 12 Februari 2006 , meninggalkan empat orang ahli waris yaitu B,C, D dan E. Sebelum meninggal A telah memiliki tanah dan bangunan yang terletak di Malang seluas 480 m2 dengan NJOP sebesar Rp. 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). Pada tanggal 15 April 2006 telah dilakukan turun waris terhadap tanah dan bangunan peninggalan almarhum A tersebut sehingga di dalam sertifikat tercantum nama-nama B,C, D dan E. Kemudian pada tanggal 3 Februari 2007 B,C, D dan E menghadap kepada PPAT kota Malang dengan menyatakan maksudnya

⁴⁶ Hasil wawancara dengan Junjung handoko, Notaris/PPAT di Malang, tanggal 26 Juni 2007

bahwa B,C,dan D dan E memberikan warisannya kepada E. B, C dan D berhak memberikan bagian warisannya kepada E. Maka besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar :

$$\begin{aligned}\text{BPHTB} &= \text{NPOP} - \text{NPOPTKP} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5 \% \\ &= \text{Rp. } 800.000.000,00 - \text{Rp. } 20.000.000,00 \times 5 \% \\ &= \text{Rp. } 780.000.000,00 \times 5 \% \\ &= \text{Rp. } 39.000.000,00\end{aligned}$$

Dari kasus ini, Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Malang dalam hal ini diwakili oleh Didiek Adi Widoyoko⁴⁷ diperoleh keterangan sebagai berikut :

1. Peristiwa hukum dimana salah satu atau beberapa ahli waris memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris, maka tetap dipungut pajak yaitu berdasarkan obyek pajak Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 3 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB mengenai hibah
2. Obyek pajak yang dimaksud tidak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU yang sama mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dengan alasan pemisahan yang dimaksudkan adalah pemisahan hak bersama yang merupakan kepemilikan bersama yang bebas, misalnya

⁴⁷ Hasil wawancara dengan Didiek Adi Widoyoko , Kepala Seksi Penetapan KP PBB Malang, tanggal 27 Juni 2007

pemilikan bersama yang terjadi karena pembelian bersama. Sedangkan waris sebagai bentuk kepemilikan bersama yang terikat.

3. NPOPTKP yang dijadikan dasar penghitungan BPHTB di luar obyek pajak waris dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 20.000.000,00 (duapuluh juta) tapi dasar penghitungannya dengan besarnya nilai tanah dan bangunan yang diterima oleh salah seorang ahli waris. Misalnya dengan menggunakan contoh di atas maka besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar oleh Wajib Pajak adalah:

$$\begin{aligned}\text{BPHTB} &= \frac{3}{4} \times \text{NPOPKP} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= \left(\left(\frac{3}{4} \times \text{NPOP} \right) - \text{NPOPTKP} \right) \times 5 \% \\ &= \left(\left(\frac{3}{4} \times \text{Rp. 800.000.000,00} \right) - \text{Rp. 20.000.000,00} \right) \times 5 \% \\ &= (\text{Rp. 600.000.000,00} - \text{Rp. 20.000.000,00}) \times 5 \% \\ &= \text{Rp. 580.000.000,00} \times 5 \% \\ &= \text{Rp. 29.000.000,00}\end{aligned}$$

4. NPOPTKP atas obyek pajak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf angka 5 yang sama mengenai waris sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dapat diterapkan apabila sebelumnya pernah dilakukan pemungutan pajak berdasarkan waris yaitu pada saat turun waris tetapi langsung diberikan kepada salah seorang ahli waris dengan syarat dari ahli waris atau para ahli waris yang lain dapat menunjukkan penolakan waris.

Menurut Edi Kartono⁴⁸, Interpretasi dari Direktorat Jenderal Pajak menyebutkan bahwa waris dibagi menjadi 2 macam :

1. waris atas objek yang sudah bersertifikat
2. waris atas objek yang belum bersertifikat

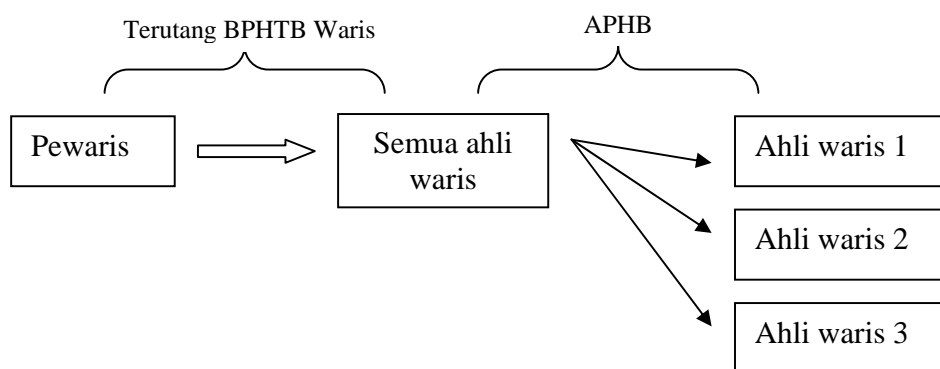
Objek yang belum bersertifikat dikenakan bukan atas peristiwa warisnya tetapi apabila didaftarkan ke kantor pertanahan, dikenakan atas pendaftaran hak dengan NPOPTKP paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enampuluh juta rupiah) tanpa pengurangan 50% seperti pada perlakuan waris pada umumnya menurut ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf b yaitu Pemberian hak baru diluar pelepasan hak.

Objek yang sudah bersertifikat bisa dengan 2 perlakuan, yaitu

1. objek langsung dibuatkan APHB yakni masing masing ahli waris dibuatkan akte sesuai dengan bagiannya, hal ini berpengaruh pada penghitungan NPOPTKP masing-masing akta atau NPOPTKP sebanyak jumlah ahli waris
2. objek diwariskan secara utuh kesemua ahli waris dengan NPOPTKP satu kali waktu pelaksanaan waris, kemudian dibagi rata sehingga semua ahli waris memperoleh bagian yang sama berdasarkan akta, hal ini tidak terutang lagi BPHTB, kecuali ada bagian dari ahli waris yang melebihi pembagian.

⁴⁸ Hasil wawancara dengan Edi Kartono, Kepala KP PBB Kota Malang, tanggal 27 Juni 2007

Pelaksanaan di lapangan, kebanyakan menggunakan perlakuan kedua yaitu disatukan dahulu warisnya kemudian baru dibagi sesuai Akte Pembagian Hak bersama (APHB), tidak melihat unsur sudah bersertifikat atau belum.



Pengenaan satu kali waris dilakukan apabila pembagian luas tanah dan atau bangunan masing-masing ahli waris adalah sama. Namun apabila tidak sama maka kelebihan bagian tersebut harus dikenakan peralihan hibah dari ahli waris yang lain

Peralihan waris khusus untuk Wajib Pajak pribadi biasanya hanya menggunakan surat keterangan ahli waris yang dikeluarkan kelurahan dan diketahui kecamatan tempat domisili Wajib Pajak. Hal ini mengakibatkan Kantor Pajak kesulitan menelusuri pendaftaran / peralihan tersebut, dikarenakan tidak ada data yang masuk kepada kantor pajak sebagai tindak lanjut kewenangan kantor pajak mengeluarkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar apabila ditemukan kurang bayar BPHTB. Di lain

pihak, kantor pertanahan bisa memproses persertifikatan dengan dasar SSB waris. Khusus untuk Wajib Pajak non pribumi peralihan waris biasanya berbeda dengan Wajib Pajak pribumi karena untuk Wajib Pajak non pribumi menggunakan pembagian berdasarkan akta notaris, dan biasanya istri/suami pewaris terlebih dahulu menerima setengah dari semua tanah dan bangunan. Kemudian setengah bagian pewaris yang meninggal tersebut dibagi rata lagi, dan istri/suami pewaris tersebut menerima lagi pembagian tersebut.

Kantor Pertanahan apabila menggunakan metode ini maka harusnya istri/suami pewaris membayar lagi hibah dari ahli waris yang lain, dikarenakan yang bersangkutan menerima warisan paling banyak. Tetapi dikarenakan sudah diaktakan dan NPOPTKP diberikan untuk masing-masing ahli waris maka penerimaan BPHTB oleh negara berkurang . Pengenaan pajak dengan bantuan pihak ketiga, memungkinkan Kantor Pajak mengoreksi perhitungan yang salah dengan perhitungan yang benar sesuai Undang-Undang dengan melalui Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar (SKBKB) kepada Wajib Pajak BPHTB. Hal inilah yang menyebabkan pembayaran BPHTB berlarut-larut karena Wajib Pajak dapat mengajukan banding dan seterusnya di tingkat Badan Peradilan dan Sengketa Pajak (BPSP) sampai ada keputusan yang tetap dari BPSP.

Apabila dibandingkan kenyataan yang ada dalam praktek, pemungutan pajak BPHTB terhadap obyek pajak berupa warisan dengan keterangan yang

didapat dari KP PBB Kota Malang terlihat ketidaksesuaian di antar PPAT, yaitu menurut PP 24 Tahun 1997 objek waris secara utuh harus melalui hak bersama dahulu yang kemudian dibagi rata ke semua ahli waris, sedangkan dalam prakteknya objek waris langsung dibuatkan APHB (Akte Pembagian Hak Bersama) yang ketidaksesuaiannya terlihat pada jumlah NPOPTKP masing-masing ahli waris.

Menurut Edi Kartono⁴⁹, apabila terjadi ketidaksesuaian sebagaimana tersebut di atas, maka dapat diterbitkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar atau Surat Ketetapan BPHTB Lebih Bayar oleh Direktur Jenderal Pajak apabila hasil pemeriksaan yang dilakukan ternyata ditemukan data yang belum lengkap atau kesalahan dalam penghitungan pajak yang seharusnya terutang.

Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar dan Surat Ketetapan BPHTB Lebih Bayar dapat diterbitkan dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak. Dengan adanya kekurangan jumlah pajak terutang , maka Wajib Pajak harus membayar dengan ditambah sanksi administrasi berupa bunga 2% sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (duapuluh empat) bulan, dihitung mulai saat terutangnya pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar.

⁴⁹ Hasil wawancara dengan Edi Kartono, Kepala Kp PBB Kota Malang, tanggal 27 Juni 2007

PPAT yang melakukan kesalahan dalam hal penghitungan BPHTB tidak ada sanksi dari Direktorat Jenderal Pajak . Sanksi hanya diberikan menurut Pasal 36 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 apabila PPAT melanggar ketentuan Pasal 24 ayat (1) dan Pasal 25 ayat (1) mengenai jangka waktu melaporlan pembuatan akta kepada Dirjen pajak.

Wajib Pajak yang dirugikan karena mendapatkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar atau Surat Ketetapan BPHTB Lebih bayar akibat kesalahan PPAT menentukan dasar pengenaan BPHTB maupun dalam cara menghitung besarnya jumlah pajak BPHTB seyogyanya PPAT dan Pejabat BPN bertanggung jawab secara moral karena kedudukan PPAT serbagai Pejabat Umun dan Pejabat BPN sebagai Pejabat Negara yang harusnya mengerti dan memahami ketentuan perundang-undangan yang berhubungan dengan tugas dan jabatannya sehingga diharapkan memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan / atau bangunan dapat disimpulkan adalah kurangnya kepastian hukum dari perangkat hukum yang mengatur mengenai pajak BPHTB dan kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hukum yang berlaku bagi Wajib Pajak dan Pejabat-pejabat lain yang diberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak BPHTB.

Secara yuridis formal, pemungutan pajak harus memenuhi beberapa asas salah satunya asas yuridis yang artinya pemungutan pajak harus berdasarkan peraturan atau Undang-Undang yang berdasarkan kepastian hukum. Sementara dalam pelaksanaannya belum memberikan kepastian hukum. Perangkat hukumnya harus disempurnakan agar syarat dari pemungutan pajak yang dapat memberikan keadilan baik bagi negara (Pemerintah) ataupun masyarakat (Wajib Pajak) dapat tercipta sehingga dapat mendukung tercapainya fungsi perpajakan yaitu fungsi *budgeter* dan fungsi *regular* di dalam kehidupan kenegaraan.

Larangan pajak berganda juga merupakan salah satu asas perpajakan, sehingga apabila melihat kenyataan dalam praktek dari contoh yang diuraikan dimana terdapat satu orang yang harus mengeluarkan dua kali untuk obyek pajak yang sama, yaitu pada saat turun waris bersama-sama dengan ahli waris lainnya dan pada saat menerima bagian warisan dari ahli waris lainnya. Hal ini sangat penting untuk diperhatikan karena pajak berganda merupakan masalah yang menjadi perhatian banyak negara sehingga pembuatan Undang-Undang Pajak yang merupakan suatu peraturan norma yang mengikat umum dapat dilakukan secara cermat dan hati-hati.

BAB V

PENUTUP

A. KESIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah dikemukakan, maka dapat disimpulkan bahwa :

1. Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan adalah sebagai berikut :
 - a. Penetapan Obyek Pajak BPHTB atas warisan berupa tanah dan / atau bangunan dapat dilakukan dengan dua cara yaitu :
 - Warisan sebagai pemilikan bersama yang merupakan warisan yang masih satu kesatuan utuh sebagai pemilikan bersama yang terikat dimana pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan melainkan akibat peristiwa hukum yang lain, dalam hal ini kematian dari seseorang yang merupakan pewaris yang mewariskan tanah dan / atau bangunan kepada ahli warisnya
 - Warisan yang telah terbagi merupakan warisan yang telah dibagi atau dipecah sesuai bagian masing-masing ahli waris. Dalam hal ini warisan berupa tanah dan / atau bangunan milik pewaris yang dibagi atau dipecah kepada ahli warisnya apabila ahli warisnya lebih dari satu.

b. Penetapan NPOPTKP atas obyek warisan tanah dan / atau bangunan

Penetapan NPOPTKP ditentukan oleh Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota ketentuan Pasal 7 ayat (1) UU BPHTB yang menyatakan bahwa NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enampuluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Untuk Kota Malang NPOPTKP yang ditetapkan khusus untuk obyek pajak waris atau hibah wasiat pada tahun 2007 ditetapkan adalah sebesar Rp. 100.000.000,00.

2. Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan / atau bangunan terjadinya ketidaksesuaian antar PPAT selaku pihak ketiga yang membantu dalam melakukan perhitungan dan pembayaran BPHTB waris, khususnya mengenai suatu peristiwa di mana seorang ahli waris atau para ahli waris berniat memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris. Hal ini disebabkan ketentuan dalam UU BPHTB khususnya

Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang waris yang tidak memberikan kepastian hak bagi masyarakat serta kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hak tersebut di dalam masyarakat (Wajib Pajak dan para Pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak).

B. SARAN

1. Pemungutan pajak dapat diterima masyarakat tanpa menimbulkan perlawanan atau hambatan salah satu syaratnya adalah bahwa pemungutan harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis) sehingga memberi kepastian hukum bagi masyarakat sehingga apabila suatu peraturan perundang-undangan perpajakan tidak memenuhi syarat harus segera dilakukan perbaikan, dalam hal ini UU BPHTB Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 mengenai obyek pajak waris.
2. Perbaikan yang harus dilakukan adalah dengan segera mengeluarkan petunjuk pelaksanaan dalam menetapkan atau cara menghitung jumlah pajak yang terutang apabila terjadi peristiwa-peristiwa hukum yang dilatarbelakangi dengan peristiwa warisan yang dapat menyebabkan timbulnya utang pajak sehingga dikemudian hari tidak merugikan baik bagi negara (Pemerintah) maupun warganya (Wajib Pajak).

DAFTAR PUSTAKA

- Barata Atep Adya, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Menghitung Objek dan Cara Pengajuan Keberatan Pajak*, PT Elex Media Komputindo Kelompok Gramedia, Jakarta, 2003
- Brotodiharjo R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung, 1998
- Djarmiko R.D., *Pengetahuan Hukum Perdata dan Hukum Dagang*, Angkasa, Bandung, 1996
- Hanitijo Soemitro, Ronny *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Cetakan Ke-3, Jakarta, 1988
- Herlien, Beberapa Masalah Mengenai Pemilikan Bersama, Media Notariat, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 1991
- Judissenno Rimsky K., *Perpajakan*, Edisi Revisi, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1999,
- Krisnawati Emeliana, *Hukum Waris Menurut Begerlijk Wetboek (B.W.) CV*. Utomo, Bandung, 2006
- Mardiasmo, *Perpajakan*, Andi Offset, Bandung, 1991
- Mertokusumo Sudikno, *Merngenal Hukum (SuatuPengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1991

Miyasto, Seri Keadilan Fiskal dan Moneter Nomor 10, *Filosofi PBB Dalam Konteks Keadilan Dan Pembiayaan Pembangunan Pengkajian Perpajakan Dan Keuangan*, PT. Bina Pariwara, Jakarta, 1993

Mulyadi, *Hukum Waris Tanpa Wasiat*, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2005

Notodisoerjo R. Soegondho, *Hukum Notariat di Indonesia*, Suatu Penjelasan, Rajawali Pers, Jakarta, 1994

Pahala Siahaan, Marihot, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori dan Praktek*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta 2003

Poernomo Hadi., *Strategi dan Prakarsa Regulasi Perpajakan Nasional dalam Menopang Optimalisasi Penerimaan Negara*, *Berita Pajak*, Nomor 1465/Tahun XXXIV April 2002

Priyono, Ery Agus, *Bahan Kuliah Metodologi Penelitian*, Program Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro, Semarang 2003/2004

Projodikoro R. Wirjono, *Hukum Warisan Di Indonesia*, sumur, Bandung, 1983

_____, *Hukum Perdata Tentang Hak Atas Benda*, Intermasa, Jakarta, 1986

Soekanto, Soerjono, *Pengantar Penelitian Hukum*, Penerbit Universitas Indonesia, Jakarta, 1984

Soekanto, Soerjono dan Srimamuji, *Penelitian Hukum Normatif*, CV.Rajawali, Jakarta, 1983

Soemitro, Rochmat, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1992

—————, *Asas Dan Perpajakan 2*, Refika Aditama, Bandung, 1998

Sofwan, Sri Soedewi Masjchoen, *Hukum Perdata : Hukum Benda*, Liberty, Yogyakarta, 1981

Subekti, *Pokok – Pokok Hukum Perdata*, PT. Intermasa, Jakarta, 1980

Sudarsono, *Kamus Hukum*, PT Rineka Cipta, Jakarta, 2005

—————, *Aturan Bea Materai dan Kebijaksanaan Pajak*, Rineka Cipta, Jakarta, 1994

Sudikno Mertokusumo, *Merngenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1991

Sudiyat Imam, *Hukum Adat Sketsa Asas*, Liberty, Yogyakarta, 1976

Sukardji, Untung, *Pajak Pertambahan Nilai*, Rajawali Pers, 1999

Supranto J., *Metode Penelitian Hukum dan Statistik*, Penerbit Rhineka Cipta, Cetakan ke-1, Jakarta, 2003

Sutjipto, Albertus, *BPHTB Atas Warisan Tanah Dan/Atau Bangunan*, Media Notariat Membangun Notaris Profesional, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 2001

Waluyo Bambang, *Penelitian Hukum dalam Praktek*, Sinar Grafika, Cetakan ke-1, Jakarta, 1991

Undang – Undang dan Peraturan Lainnya :

- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata)
- Undang – Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok – Pokok Agraria
- Undang – Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan
- Undang – Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang – Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran tanah
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Karena Waris dan Hibah Wasiat.
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 514/KMK.04/2000 Tentang Pencabutan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 637/KMK.04/1997 Tentang Tata Cara Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Hibah